

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.15º - Isenções nas operações relacionadas com regimes suspensivos
- Assunto: IVA - Isenção nas operações relacionadas com regimes suspensivos - Transmissões de bens sujeitos a impostos especiais sobre o consumo com destino a um Estado membro
- Processo: 26874, com despacho de 2024-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Caracterização do Sujeito Passivo
1. Através dos elementos existentes no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a Requerente se encontra registada para efeitos de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributáveis que conferem direito à dedução desde 01/01/2021.
 2. Verifica-se, ainda, que a Requerente exerce como atividade principal "Comércio por grosso de bebidas alcoólicas" com o CAE 46341, e como atividade secundária a "Produção de vinhos comuns e licorosos" com o CAE 011021.
 3. Da mesma consulta observa-se que, para os devidos efeitos fiscais, a Requerente no âmbito da sua atividade pode transmitir e adquirir bens a nível intracomunitário e efetuar importações e exportações de bens.
- II - Exposição da questão apresentada
4. A Requerente veio solicitar esclarecimento sobre o enquadramento em sede de IVA, nomeadamente na aquisição de vinhos a um fornecedor português, titular de entreposto fiscal (EF) ao nível dos impostos especiais de consumo (IEC), seguida de uma transmissão para um cliente intracomunitário (dinamarquês).
 5. Informa que neste processo de venda, o vinho sai das instalações do entreposto fiscal do fornecedor, que emite um e-DA (documento administrativo eletrónico) e na fatura, pela transmissão dos bens efetuada ao Requerente, não liquida IVA com fundamento no artigo 15.º do Código do IVA (CIVA), constando a menção de que o vinho que sai do EF tem como destino a Dinamarca.
 6. O Requerente informa, ainda, que não é detentor de um local reconhecido como EF, nos termos do Código dos Impostos especiais do Consumo (CIEC).
 7. Salaria ainda, que neste circuito o vinho não sofre qualquer alteração (ex. quantidades, embalagens) nem dentro nem fora das instalações do seu fornecedor e vai ser expedido a partir do EF para o destinatário final (cliente intracomunitário).
 8. A Requerente pretende saber se:
 - a) Está correto o nosso fornecedor emitir a fatura com isenção de IVA ao abrigo do art.º 15º do CIVA?
 - b) A fatura emitida pela nossa empresa ao cliente intracomunitário é isenta de IVA ao abrigo do art.º 14º do RITI?
 - c) Para fazer prova da transmissão intracomunitária é suficiente a emissão do EDA pelo nosso fornecedor, ou, tem de ter mais elementos de prova?"
- III - Análise e enquadramento legal
9. O vinho está sujeito a um IEC, o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), como determina o artigo 1.º do CIEC.
 10. Em sede de IVA, refere-se o n.º v, da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA segundo o qual estão isentas as importações e transmissões de bens colocados em regime de entreposto não aduaneiro (EF), desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final.

11. Nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 15.º do CIVA, consideram-se entrepostos não aduaneiros "Os locais autorizados nos termos do artigo 21.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, relativamente aos bens sujeitos a impostos especiais de consumo;"

12. Nos termos do artigo 21.º do CIEC, "A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas podem ser efetuadas em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente."

13. Quer dizer que a isenção de IVA abrange:

- bens, sujeitos ou não a IEC, que vão ser fisicamente incorporados nos bens produzidos, por exemplo: garrafas para acondicionamento do vinho.
- bens produzidos, sujeitos a IEC;
- bens, sujeitos a IEC, que aguardam posterior comercialização.

14. Nos termos do n.º 6 do artigo 15.º do CIVA, "o imposto será devido e exigível à saída dos bens do regime de entreposto não aduaneiro a quem os faça sair, devendo o valor tributável incluir o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiveram naquele regime."

15. Face ao exposto conclui-se que os bens colocados num local com estatuto de EF em sede de IEC podem beneficiar de isenção do IVA desde que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final enquanto se mantiverem sujeitos ao regime, sendo o imposto devido e exigível à saída dos bens do regime, momento em que ocorre o facto gerador. O valor tributável inclui o valor das operações isentas, eventualmente realizadas enquanto os bens se mantiveram naquele regime e ainda o montante do IEC, quando devido.

16. Caso os bens objeto de transmissão se mantenham sujeitos ao regime de EF, ou seja, se mantenham no mesmo local ou sejam transferidos para um outro com igual estatuto (local autorizado nos termos da legislação aplicável aos IEC), a operação é isenta por enquadramento na alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA.

17. Face ao disposto no n.º 7 do artigo 15.º do CIVA, a isenção do IVA é aplicável à transmissão de bens expedidos ou transportados do EF onde estão armazenados para um outro local autorizado nos termos da legislação aplicável aos IEC situado noutro Estado membro (EM).

18. Reportando-se ao caso objeto do pedido em apreço, a confirmar-se a realização de duas operações, num primeiro momento uma aquisição no território nacional de vinho e seguidamente a transmissão dos mesmos bens para entrega na Dinamarca, num local sem qualquer estatuto em sede de IEC, o enquadramento em sede de IVA a aplicar é o seguinte:

18.1 - 1.ª operação: Compra no território nacional de vinho, com pedido de saída do EF Considerando que o vinho sai do regime de EF em território nacional, ou seja, do local autorizado nos termos do CIEC e não se destina a ser colocado num local com estatuto idêntico, em Portugal ou noutro EM, o fornecedor do vinho deve na fatura a emitir ao Requerente, na qualidade de pessoa que determine a saída do EF, pela transmissão de bens, liquidar IVA tal como resulta dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a); 15.º, n.º 6, do CIVA, ainda que não seja devido o IEC, motivo pelo qual o produto será acompanhado de um e-DA, cujo procedimento e formalidades são as previstas na legislação dos IEC aplicável.

18.2 - 2.ª operação: Venda de vinho com destino à Dinamarca, para entrega a um destinatário final (cliente intracomunitário na Dinamarca)

- A confirmar-se que o vinho transmitido é expedido ou transportado pelo Requerente, na qualidade de vendedor, pelo adquirente ou por conta destes a partir do território nacional para entrega na Dinamarca, ao cliente intracomunitário, a transmissão pode beneficiar da isenção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do Regime do IVA nas transações Intracomunitárias (RITI), caso o destinatário, na Dinamarca, seja uma pessoa singular ou coletiva ali registada para efeitos do IVA, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e

ali se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

- No entanto, se o destinatário, na Dinamarca, for um sujeito passivo isento ou uma pessoa coletiva ali estabelecida ou domiciliada que não se encontre registada para efeitos do IVA, a transmissão pode ainda ser isenta de imposto ao abrigo da alínea d), do n.º 1, do artigo 14.º do RITI, desde que a expedição ou transporte dos bens seja efetuado em conformidade com o disposto no CIEC.

- Finalmente, se o destinatário, na Dinamarca, for um consumidor final, não sujeito passivo, a transmissão do vinho é sujeita a imposto e dele não isenta, devendo a Requerente proceder à aplicação do imposto que se mostre devido. Neste caso, tratando-se de vendas à distância intracomunitárias (nos termos da alínea q) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA) por força do disposto na alínea a) do artigo 10.º do RITI, a operação será localizada em território nacional ou na Dinamarca, consoante se verificarem as circunstâncias previstas nos n.ºs 1 ou 2 do artigo 6.º-A do CIVA.

19. A Requerente, na qualidade de fornecedor/transmitente do vinho engarrafado, no exercício da sua atividade em sede de IVA, deve emitir uma fatura que contenha os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, se aplicável, o motivo justificativo da não liquidação do imposto, designadamente "isenção ao abrigo da alínea a) ou d) do n.º 1 do artigo 14.º do RITI", ou similar.

20. Face à questão a que se refere a alínea c) do pedido de informação, refere-se que a isenção da entrega intracomunitária de bens só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o transmitente prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro EM pelo vendedor, pelo adquirente ou por um terceiro por conta destes e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, os bens saíam fisicamente do território nacional (lugar de partida) para o EM de destino (lugar de chegada).

21. Assim, para a comprovação da transmissão intracomunitária de bens sujeitos a IEC isenta de IVA, o Requerente, na qualidade de transmitente, deverá dispor dos documentos exigidos pelo CIEC e outros meios gerais de prova admissíveis em direito que permitam a análise global da prova e dos elementos da operação, dispondo ainda da presunção ilidível relativa aos meios de prova da expedição ou transporte dos bens com destino a outro EM que consta do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/3.

22. Afigura-se, salvo melhor opinião, que a emissão do e-DA, pelo fornecedor, não constitui, por si só, prova da transmissão intracomunitária efetuada pelo Requerente.

23. Esta matéria foi objeto de instruções através dos Ofícios Circulados n.º 30218, 30225 e 30231, de 3 de fevereiro de 2020, de 2 de outubro de 2020 e de 28 de janeiro de 2021, respetivamente, da Área de Gestão Tributária-IVA, cuja consulta pode ser efetuada no Portal das Finanças.

IV - Conclusão

25. Pelo exposto, afigura-se concluir, tendo como pressuposto de que o vinho não se destina a ser colocado num local com estatuto idêntico, em Portugal ou noutro EM, o seguinte:

i) Em resposta à questão a que se refere a alínea a) do pedido de informação, o fornecedor do vinho deve na fatura a emitir, pela transmissão de vinho, ao Requerente, este na qualidade de pessoa que determine a saída do EF, liquidar IVA tal como resulta dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 15.º, n.º 6, do CIVA, ainda que não seja devido o IEC.

ii) Seria considerado como correta a emissão de fatura, por parte do fornecedor dos vinhos, com a menção "isenção ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IVA", na situação em que houvesse saída de um EF para entrada noutro EF, situado no território nacional ou noutro EM.

iii) Em resposta à segunda questão, da alínea b), a emissão de uma fatura pela Requerente, para titular a transmissão dos vinhos a um destinatário na Dinamarca, deve conter a liquidação do imposto ou o motivo justificativo da sua não aplicação em conformidade com o referido no ponto 18 da presente informação;

iv) Em relação à alínea c), somos de considerar que fazer prova da transmissão intracomunitária de vinho isenta de imposto, efetuada pelo Requerente, deverá munir-se dos meios gerais de prova admissíveis em direito que permitam a análise global da prova e dos elementos da operação, dispondo da presunção ilidível que consta do artigo 45.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho.

v) A emissão do e-DA, pelo fornecedor, não constitui, por si só, prova da transmissão intracomunitária efetuada pelo Requerente.